

вкладанні великих інвестицій у реальний сектор. Іншими словами, збільшення енергоефективності національної економіки може відбуватися лише разом з економічними важелями і зміною державних інституцій в енергетичному середовищі.

Список літератури: 1. *Суходоля О. М.* Енергоемність валового внутрішнього продукту: тенденції та чинники впливу // Зб. наук. пр. Національної академії державного управління при Президентові України.—2003.—№2. 2. Рейтинг енергоефективності України//scm.com.ua.uk/sustain/scm_social. 3. Дорогое удовольствие//Власть денег.—2011.—№41. 4. *Герасимчук И. С.* Методика анализа энергоэффективности топливно – энергетического комплекса Украины// //Технологические системы. – 2009. – № 1. 5. *Пашкевич Н.* «Государство должно указать вектор развития». Блиц интервью./Дорогое удовольствие// Власть денег. – 2011. –№ 41. 6. *Mark Rachkevych* Better energy transparency will give nation quick boost// KyivPost., vol.17, issue 8.

Надійшло до редколегії 27.02.2012

УДК 657.47

Л.В.ЧУПРИНА, к.е.н., доц., ХІФ УДУФМТ, Харків

ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ В УКРАЇНІ

В статті розглядаються особливості розподілу загальновиробничих витрат на постійні та змінні, зазначається значимість вибору відповідної бази розподілу непрямих витрат як необхідної умови точного калькулювання.

В статье рассматриваются особенности распределения общепроизводственных затрат на постоянные и переменные, отмечается значимость выбора соответствующей базы распределения косвенных затрат как необходимого условия точного калькулирования.

The article deals with the peculiarities of distribution of total expenditure on fixed and variable, indicates the importance of choosing the appropriate base allocation of indirect costs as a prerequisite for accurate calculation.

Ключові слова: загальновиробничі витрати, змінні, постійні витрати, база розподілу, собівартість продукції, стандарти бухгалтерського обліку.

Вступ. Вітчизняної теорією і практикою досить добре вирішуються питання аналізу собівартості всієї виготовленої (реалізованої) продукції, що дозволяє виявляти і застосовувати резерви її зниження. Однак, при всій важливості і значимості такого аналізу, в умовах конкурентного ринку його недостатньо. Менеджерів підприємства цікавить, скільки коштує вироб-

ництво і реалізація кожного виду продукції. Відомо, що невисока рентабельність або збитковість тієї чи іншої продукції можуть призвести до рішення про виключення її з виробничої програми. При цьому не береться до уваги, що дана ситуація може скластися в результаті некоректного розподілу виробничих накладних витрат (загальновиробничих) між окремими видами продукції.

Не дивлячись на те, що стандарти бухгалтерського обліку діють вже доволі довго, процедура розподілу загальновиробничих (ЗВВ) витрат є складною для багатьох працівників бухгалтерії.

Загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і керування виробництвом, відповідно до П(С)БУ 16 [1]. Усі вони включаються до собівартості продукції, яка виробляється на певному підприємстві, за винятком тих, що не розподіляються. ЗВВ – це витрати, які не можуть бути віднесені на якийсь конкретний об'єкт витрат.

Постановка завдання. Порядок розподілу непрямих витрат не завжди зрозумілий бухгалтеру. По-перше, тому що існуюче законодавство до кінця не визначає сутності цієї категорії. По-друге, розподіл ЗВВ може бути різним на різних підприємствах, в залежності від видів діяльності. Не завжди легко визначитись з тим, які витрати виробництва слід відносити до прямих, а які до ЗВВ. Взагалі-то підприємство самостійно має право вибирати, які витрати відносити на конкретний вид витрат, якщо керівництво підприємства вважає за потрібне ускладнити первісний облік, воно може відразу деякі витрати віднести до прямих, а якщо бухгалтеру легше провести потім перерахунок і розподіл витрат, можна віднести їх до ЗВВ. Перелік останніх витрат постійно переглядається.

Звісно, коли це невелика організація з одним виробничим цехом, де випускають переважно один вид продукції, немає проблем з розподілом загальновиробничих витрат, тому що усі вони відносяться на цей один вид продукції, але якщо мова йде про велике підприємство, тут з'являється багато питань.

Методологія. Багато вчених вивчали проблему загальновиробничих витрат, наприклад, Є. Котляров та В. Корнилова в статті „Загальновиробничі витрати та їх розподіл” розглядають ЗВВ, їх складові, аналізують базу розподілу ЗВВ, наводять приклади можливих ситуацій на підприємстві [2]. Ці ж вчені в науковій роботі „Облік витрат на виготовлення продукції: загальні питання” розглядають поняття витрат, їх класифікацію для цілей калькулювання, методи калькулювання, калькуляцію собівартості [3]. На

жаль, в цих роботах немає остаточних висновків з приводу розподілу не-прямих витрат в кінці місяця, не розглянуті деякі питання по визначенню сутності ЗВВ.

Результати дослідження. Основним нормативним документом, що регулює методику визначення витрат підприємств, є Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 16 "Витрати".

Відповідно до нормативних документів, загальновиробничі витрати поділяють на змінні і постійні. До перших належать такі витрати на обслуговування та управління виробництвом, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу діяльності. Ці витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості виготовленої продукції у періоді їх виникнення і підлягають розподілу тільки між окремими видами продукції, виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Інша справа - постійні загальновиробничі витрати, до яких належать такі витрати на обслуговування та управління, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" вони включаються до виробничої собівартості продукції, виходячи з нормальної потужності та порівняння її з фактичною у звітному періоді. Тому постійні загальновиробничі витрати поділяють на розподілені та нерозподілені.

Звісно, що постійні витрати не можуть бути постійними завжди. З часом ростуть витрати внаслідок інфляції або роста рівня життя населення, або через інші причини. Таким чином, змінюється орендна плата, плата за опалення, заробітна платня технічного персоналу і т.д.

Зараз, згідно з чинним законодавством, де визначено тільки загальні принципи класифікації та методику розподілу цих витрат, підприємства самостійно здійснюють поділ витрат на змінні та постійні і обирають базу їх розподілу. Їх вибір, до речі, вносить корективи і у послідовність розподілу.

Виявилось, що при цьому у підприємств побільшало проблем: адже як змінні, так і постійні загальновиробничі витрати включаються у собівартість продукції, тільки змінні та постійні розподілені - у виробничу, а постійні нерозподілені - у собівартість реалізованої продукції.

Перша проблема: як розподілити загальновиробничі витрати на змінні та постійні? Для поділу загальновиробничих витрат на змінні та постійні необхідно застосовувати спеціальні методи визначення поведінки витрат стосовно обсягу діяльності (методи технологічного нормування, аналізу

рахунків, метод вищої-нижчої точки, метод кореляції, регресійного аналізу тощо). Проте, на практиці рідко яке виробниче підприємство здійснює це, а користується, зазвичай, приблизними розрахунками.

Другою проблемою є вибір бази розподілу, під якою звичайно розуміють такий показник (натуральний або грошовий), з розрахунку на одиницю якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат. Вибір бази розподілу загальновиробничих витрат між виробами є відповідальним, тому що це впливає на виробничу собівартість окремих виробів, тобто, розподільчою базою для загальновиробничих витрат мають виступати ті показники, які виходять з причинно-наслідкових зв'язків, або ті прямі витрати, які займають найбільшу долю в витратах на виробництво.

Розподіл загальновиробничих витрат на змінні та постійні переважна більшість підприємств не здійснює з ряду причин. Основна - це те, що як змінні, так і постійні витрати все одно включаються у собівартість продукції.

Висновки. Реформування бухгалтерського обліку в Україні останніми роками сприяє також і новому підходу до розуміння впливу обліку на всю діяльність підприємства. В традиційній ринковій економіці інформація фінансового обліку направлена, крім складання звітності, і на використання в управлінні. В Україні ж - в основному на складання звітності.

На нашу думку, завдання економічних служб підприємства мають полягати в перепрофілюванні цієї інформації відповідно до потреб здійснення інших функцій управлінської діяльності, і в першу чергу, фінансової діяльності.

З цією метою вважаємо за доцільне здійснювати розподіл загальновиробничих витрат на змінні та постійні і складати калькуляцію змінних витрат, визначати маржинальний дохід - різницю між доходом від реалізації продукції і змінними витратами підприємства. Цей показник - інструмент гнучкого планування, який дозволяє оперативно приймати рішення в умовах швидкої зміни кон'юнктури, впливати на ціноутворення та фінансове благополуччя підприємства.

Список літератури: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”: наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. N 318, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. N 27/4248. 2. *Котляров Є.* Загальновиробничі витрати і їх розподіл /Є. Котляров, В. Корнилова //Бухгалтерія. – 2008. – № 16. – С. 62-67. 3. *Котляров Є.* Облік витрат на виготовлення продукції: загальні питання /Є. Котляров, В. Корнилова //Бухгалтерія. – 2008. - № 10. – С. 45-50.

Надійшло до редколегії 27.02.2012